Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 35576 du rôle
Inscrit le 10 décembre 2014

Audience publique du 15 décembre 2015

Recours formé par
Monsieur ... et consort, …
contre un bulletin de l'impôt sur le revenu
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 35576 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 10 décembre 2014 par Maître Arnaud Ranzenberger, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., né le … à … (Roumanie), et de Madame..., née le … à … (Roumanie), les deux demeurant à L-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision sur réclamation rendue par le directeur de l'administration des Contributions directes en date du 10 septembre 2014, portant rejet de la réclamation de Monsieur ... introduite à l'encontre d'un bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013 émis le 24 avril 2014 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 4 mars 2015 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Ella Gredie, en remplacement de Maître Arnaud Ranzenberger, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou Thill en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 décembre 2015.

En date du 24 avril 2014, le bureau d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013.

Par un courrier du 9 mai 2014, Monsieur ... introduisit une réclamation à l'encontre de ce bulletin auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ».

Par une décision du 10 septembre 2014, inscrite sous le numéro 19765C du rôle, le directeur rejeta cette réclamation comme étant non fondée sur la base des motifs et considérations suivants :

« *Le directeur des contributions,*

Vu la requête introduite le 12 mai 2014 par le sieur ..., demeurant à L-…, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013, émis en date du 24 avril 2014 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir procédé à une imposition collective en vertu de l'article 3, littéra d de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du réclamant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

En fait

Considérant que le réclamant, résident et salarié au Grand-Duché de Luxembourg durant toute l'année litigieuse, demande à travers la présente requête d'être imposé collectivement au sens de l'article 3, littéra d L.I.R., avec son épouse pour l'année 2013 ;

Considérant que l'épouse du requérant, venant de l'Autriche, a établi sa résidence au Grand-Duché de Luxembourg depuis le 11 mars 2011 ; qu'elle fait partie du personnel de la Banque européenne d'investissement depuis le 1er mars 2011, de sorte qu'il peut valablement être présumé qu'en raison uniquement de l'exercice de ses fonctions au service de l'Union européenne, elle a établi sa résidence sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg ; qu'il s'ensuit que, du point de vue fiscal, elle est à considérer comme non-résidente (article 14 du Protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes) ;

Considérant que le requérant demande au directeur, statuant au contentieux, l'imposition collective au sens de l'article 3, litt. d L.I.R. pour l'année litigieuse ; que le réclamant n'avait dans sa déclaration d'impôt pas exprimé son option pour une imposition collective, de sorte que le bureau d'imposition l'avait rangé dans la classe d'impôt 1 pour l'année litigieuse ;

En droit

Considérant qu'aux termes de l'article 3, litt. d L.I.R. sont imposables collectivement, sur demande conjointe, les époux qui ne vivent pas en fait séparés, dont l'un est contribuable résident et l'autre une personne non résidente, à condition que l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90 pour cent des revenus professionnels du ménage pendant l'année d'imposition ;

Considérant que l'imposition collective, au sens de l'article 3, litt. d L.I.R., n'a lieu que sur demande conjointe des deux époux ; que cette demande pour l'imposition collective, à formuler par les époux à travers la déclaration d'impôt, n'est valablement formulée que lorsque la déclaration pour l'impôt sur le revenu est signée par chacun d'eux ; que dans le contraire, la demande est à rejeter d'office ;

Considérant que cette démarche s'explique par le fait que dans cette imposition collective, le Grand-Duché étend en fait sa souveraineté fiscale au-delà de ses compétences usuelles en englobant, ne fût-ce, le cas échéant, que pour tenir compte de la progressivité, des revenus non indigènes réalisés par des personnes non résidentes du Grand-Duché ;

Considérant que de ce chef, l'imposition collective en vertu de cet article est soumise à la condition d'une demande conjointe des époux ; que le contribuable doit attirer l'attention du bureau d'imposition sur les faits dont il espère un allégement d'impôt ; que si la demande n'est ni une manifestation de volonté ni une formalité mais une allégation au sens des charges de procédure, en revanche elle doit être antérieure au bulletin et ne peut plus être suppléée au contentieux ;

Considérant qu'en l'espèce, aucune demande préalable n'a été déposée avant l'émission du bulletin litigieux, ni par le réclamant, ni par son épouse ; que, partant, l'imposition collective en vertu de l'article 3, litt. d L.I.R. ne peut pas être accordée ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. »

Par une requête déposée le 10 décembre 2014 au greffe du tribunal administratif, Monsieur ... et son épouse, Madame ..., ont introduit un recours principalement en réformation et subsidiairement en annulation contre la décision précitée du directeur du 10 septembre 2014.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8, paragraphe 3 (1) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par le contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre la décision du directeur du 10 septembre 2014.

A l'audience des plaidoiries, le tribunal a d'office soulevé la question de la recevabilité du recours pour autant qu'il a été introduit par Madame... au motif que celle-ci n'a *a priori* pas introduit de réclamation à l'encontre du bulletin d'imposition litigieux, de

sorte que se pose la question d’une éventuelle irrecevabilité *omisso medio* du recours pour autant qu’il est introduit par celle-ci.

Le mandataire de Monsieur et de Madame ... et le délégué du gouvernement se sont rapportés à prudence de justice.

Force est de constater que la réclamation du 9 mai 2014 a été signée par Monsieur ... seul et est, par ailleurs, libellée de telle façon à conclure que celui-ci a entendu introduire une réclamation seulement en son nom propre. C’est d’ailleurs dans ce sens que le directeur a pris position en ce qu’il s’est référé uniquement à une réclamation de la part de Monsieur ....

Dans ces conditions, le recours pour autant qu’il est introduit par Madame... est à déclarer irrecevable *omisso medio*, étant donné qu’en vertu de l’article 8, paragraphe (3) 1) de la loi du 7 novembre 1996, le recours au fond devant le tribunal administratif en matière fiscale est dirigé contre les décisions du directeur dans les hypothèses ou les lois relatives aux matières prévues au paragraphe (1) du même article prévoient un recours au fond, étant relevé que le paragraphe 228 AO prévoit un recours au fond contre la décision du directeur prise sur réclamation, de sorte que l’admissibilité d’un recours contre une décision du directeur présuppose l’exercice d’une réclamation.

Le recours principal en réformation est toutefois recevable, pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, pour autant qu’il est introduit par Monsieur ....

Il n’y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l’appui de son recours, le demandeur expose qu’il serait marié avec Madame ... depuis juin 2008 et que son épouse ferait partie du personnel de la Banque Européenne d’Investissement, ci-après désignée par « la BEI », depuis le 1er mars 2011.

Il précise avoir coché la case nécessaire afin d’être imposé collectivement à Luxembourg dans le cadre de la déclaration de l’impôt visant l’année d’imposition 2012, de manière qu’il aurait été imposé collectivement avec son épouse pour l’année d’imposition en question.

Toutefois, au moment de l’établissement de la déclaration de l’impôt pour l’année d’imposition 2013, lui-même et son épouse auraient omis de signer conjointement la déclaration fiscale, de sorte qu’ils n’auraient pas été imposés collectivement et auraient été rangés dans la classe d’impôt I pour cette année.

En droit, le demandeur invoque une erreur manifeste d’appréciation en faisant valoir que pour l’année d’imposition 2012, il avait été imposé collectivement avec son épouse, de sorte que leur vie maritale serait une situation antérieure bien connue par l’administration. Il fait encore valoir que lui-même et son épouse auraient rempli une seule et même déclaration de l’impôt pour l’année 2013 et que leur deux noms auraient apparu clairement en tant que contribuable et contribuable conjoint. Il ajoute qu’ils auraient également coché sur leur déclaration fiscale de 2013, la case renseignant leur état civil, de sorte que l’administration aurait eu connaissance de leur vie maritale, qui devrait alors être prise en considération.

Le demandeur invoque, d’autre part, un excès de pouvoir dans le chef de l’administration en faisant valoir, par rapport à la position du directeur suivant lequel en tant

que contribuable il aurait pu attirer l'attention du bureau d'imposition sur les faits sur le fondement desquels il espère un allègement d'impôt, que lui-même et son épouse auraient attiré l'attention de l'administration sur leur statut de conjoints, puisque la déclaration de l'impôt visant l'année 2013 aurait été complétée à leurs noms et qu'en plus, ils auraient coché la case « *marié* » dans la rubrique de l'état civil, en faisant valoir que cette case soulignerait expressément leur volonté d'être imposés collectivement.

L'administration aurait eu connaissance de cette situation puisqu'ils auraient été imposés collectivement pour l'année 2012.

Il fait ensuite valoir que le seul fait pour un époux de ne pas avoir signé la déclaration fiscale commune aurait entraîné *de facto* une occultation de la situation existante pourtant connue par l'administration. Il reproche à cette dernière de ne pas avoir pris en compte un ensemble d'indices se dégageant de leur attitude et qui leur permettraient de démontrer qu'ils menaient toujours à l'heure actuelle une vie de couple.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours en soulignant qu'en vue d'une imposition collective une demande préalable et expresse des époux concernés serait requise.

L'article 119, paragraphes (1) et (3) de la loi modifiée de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après désignée par « LIR », délimite les contribuables rentrant dans la classe d'impôt 1 et 2 en les termes suivants :

« *(1) La classe 1 comprend les personnes qui n'appartiennent ni à la classe 1a ni à la classe 2.* »

« *(2) La classe 2 comprend*
a) les personnes imposées collectivement en vertu de l'article 3 ou 3bis,
b) les personnes veuves dont le mariage a été dissous par décès au cours de trois années précédant l'année d'imposition,
c) les personnes divorcées, séparées de corps ou séparées de fait en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire au cours des trois années précédant l'année d'imposition, si avant cette époque et pendant cinq ans elles n'ont pas bénéficié de la présente disposition ou d'une disposition similaire antérieure ».

Il est constant en cause que le demandeur et son épouse ne rentrent pas, pour l'année d'imposition litigieuse, dans les hypothèses visées par les points b) et c) de l'article 119, paragraphe (3) LIR. Au regard des contestations du demandeur, il y a lieu de vérifier s'il remplit avec son épouse les conditions déterminées par le point a) de l'article 119 paragraphe (3) LIR

L'article 3 LIR dispose « *Sont imposés collectivement*
a) les époux qui au début de l'année d'imposition sont contribuables résidents et ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire;
b) les contribuables résidents qui se marient en cours de l'année d'imposition;
c) les époux qui deviennent contribuables résidents en cours de l'année d'imposition et qui ne vivent pas en fait séparés en vertu d'une dispense de la loi ou d'une autorité judiciaire;

d) sur demande conjointe, les époux qui ne vivent pas en fait séparés, dont l'un est contribuable résident et l'autre une personne non résidente, à condition que l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90 pourcent des revenus professionnels du ménage pendant l'année d'imposition. L'époux non résident doit justifier ses revenus annuels par des documents probants ».

Il découle plus particulièrement du point d) de cette disposition invoquée par le demandeur que des époux sont imposés collectivement si l'un des époux est résident et l'autre est non résident et si l'époux résident réalise au Luxembourg au moins 90 % des revenus professionnels du ménage pendant l'année d'imposition.

S'agissant de la définition de la notion de contribuable résident, l'article 2 LIR dispose « *(1) Les personnes physiques sont considérées comme contribuables résidents si elles ont leur domicile fiscal ou leur séjour habituel au Grand-Duché. Les personnes physiques sont considérées comme contribuables non résidents si elles n'ont pas leur domicile fiscal ni leur séjour habituel au Grand-Duché et si elles disposent de revenus indigènes au sens de l'article 156.* […] », étant précisé que les notions de domicile fiscal et de séjour habituel sont définies au § 13 StAnpG, aux termes duquel « *Einen Wohnsitz im Sinn der Steuergesetze hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird* », respectivement au § 14 StAnpG, aux termes duquel « *(1) Den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Steuergesetze hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Unbeschränkte Steuerpflicht tritt jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf die ersten sechs Monate* ».

En l'espèce, il n'est pas contesté que le demandeur est contribuable résident.

Quant à l'épouse du demandeur, le directeur a relevé dans la décision déférée, sans que cela ne soit contestée par le demandeur, que celle-ci, faisant au courant de l'année d'imposition litigieuse partie du personnel de la BEI, avait précédemment établi son domicile fiscal en Autriche et a depuis qu'elle est occupée auprès de la BEI, soit depuis le 11 mars 2011, établi sa résidence au Luxembourg. Dans ces conditions, en vertu des dispositions de l'article 14 du Protocole sur les privilèges et immunités des communautés européennes, aux termes duquel «*Pour l'application des impôts sur les revenus et sur la fortune, des droits de succession ainsi que des conventions tendant à éviter les doubles impositions conclues entre les pays membres des Communautés, les fonctionnaires et autres agents des Communautés qui, en raison uniquement de l'exercice de leurs fonctions au service des Communautés, établissent leur résidence sur le territoire d'un pays membre autre que le pays du domicile fiscal qu'ils possèdent au moment de leur entrée au service des Communautés sont considérés, tant dans le pays de leur résidence que dans le pays du domicile fiscal, comme ayant conservé leur domicile dans ce dernier pays si celui-ci est membre des Communautés. Cette disposition s'applique également au conjoint dans la mesure où celui-ci n'exerce pas d'activité professionnelle propre ainsi qu'aux enfants à charge et sous la garde des personnes visées au présent article.* », l'épouse du demandeur doit être considérée comme non résidente.

Il s'ensuit que dans la mesure où le demandeur et son épouse sont l'un contribuable résident et l'autre non résident, les dispositions de l'article 3 d) LIR précité sont applicables en l'espèce. Dès lors, le demandeur et son épouse ne sauraient être imposés collectivement,

au-delà des conditions posées par ailleurs par l'article 3 d) LIR non discutées en l'espèce, qu'en cas de demande conjointe formulée par eux.

Vu les conséquences différentes découlant d'une imposition individuelle et d'une imposition collective, c'est à bon droit que le directeur a retenu que la demande conjointe visée à l'article 3 d) LIR doit correspondre à une volonté clairement exprimée par les *deux* époux, l'article 3 d) LIR en question exigeant d'ailleurs expressément une demande *conjointe*, de sorte que c'est à tort que les demandeurs reprochent au bureau d'imposition de ne pas avoir retenu d'office une imposition collective sur la seule base d'indices, et plus particulièrement sur base de la considération qu'ils ont indiqué être mariés ou encore ont indiqué sur la déclaration de l'impôt leurs deux noms. De concert avec la partie étatique, le tribunal retient qu'afin de pouvoir être qualifiée de demande conjointe, la déclaration de l'impôt doit être signée par les deux conjoints.

Force est cependant de constater que la déclaration de l'impôt introduite en l'espèce pour l'année 2013 a été signée uniquement par un des époux, à savoir le demandeur, la signature apposée étant la même que celle apposée sur la lettre de réclamation du 9 mai 2014 introduite par le demandeur. S'il est vrai que sur le formulaire de la déclaration de l'impôt sur le revenu de l'année 2013, les cases tant du contribuable que du contribuable conjoint ont été remplies et que, par ailleurs, la case indiquant l'état civil a été cochée pour faire référence au mariage du demandeur et de son épouse en 2008, ces circonstances sont néanmoins insuffisantes pour retenir l'existence d'une demande conjointe au sens de l'article 3d) LIR, à défaut de manifestation claire de volonté exprimée par Madame ... tendant à demander, avec son époux, une imposition collective, étant relevé que le seul fait d'être marié n'implique pas qu'une imposition collective s'impose en l'espèce, étant donné que dans la situation du demandeur et de son épouse, ceux-ci n'étant susceptibles d'être imposés collectivement que sur demande, l'élément déclencheur de l'imposition collective n'est pas le mariage en tant que tel, mais la demande conjointe des époux.

D'autre part, la circonstance que l'année précédente le demandeur et son épouse ont demandé une imposition collective n'implique pas que le bureau d'imposition ait été forcé d'appliquer d'office une imposition collective pour l'année subséquente, étant donné que le cas d'imposition collectif visé à l'article 3 d) LIR est applicable uniquement sur demande et qu'une imposition collective sur demande est subordonnée pour chaque année individuelle à une demande conjointe, étant relevé qu'en vertu du principe de l'annuité de l'impôt, une imposition d'une année ne saurait être transposée automatiquement sur l'année suivante.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours principal en réformation irrecevable pour autant qu'il est introduit par Madame ... ;

reçoit le recours principal en réformation pour autant qu'il est introduit par Monsieur ... ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Thessy Kuborn, premier juge,

et lu à l'audience publique du 15 décembre 2015 par le vice-président, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 15 décembre 2015
Le greffier du tribunal administratif